

Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Giurisprudenza

Pluralità di operazioni societarie ma con unico effetto sostanziale

6 Novembre 2018

Nella qualificazione di un negozio deve attribuirsi rilievo preminente alla sua causa reale e alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti



Nella sentenza 14923/2018 la Corte di cassazione torna a occuparsi dell'interpretazione dell'articolo 20 del Dpr n. 131/1986 e ribadisce quello che ormai è il consolidato, univoco, ("monolitico") orientamento della giurisprudenza di legittimità sulla portata e gli effetti della cennata normativa che, testo risultante prima delle modifiche apportate dall'articolo 1, comma 87, lettera a, della legge n. 205/2017, prevede che l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici

degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente.

Nel corpo della motivazione, i giudici di legittimità richiamano i punti cardine dell'interpretazione secondo la quale l'articolo 20 è norma di "qualificazione" degli atti, che sancisce la prevalenza ai fini fiscali della causa reale e della regolamentazione degli interessi - e, quindi, la prevalenza della causa economica - rispetto alle enunciazioni contenute nei singoli negozi, come espresso nelle sentenze della Cassazione 27 gennaio 2017, nn. 2050, 2051, 2052, 2053, e 5 aprile 2017, n. 8769. Il tutto a prescindere dall'intento elusivo perseguito dai contribuenti dall'istituto della simulazione, come già affermato dalle pronunce di legittimità 19 giugno 2013 n. 15319, 19 marzo 2013 n. 6835, 24 luglio 2013 n. 17965, 6 febbraio 2015 n. 2195, 29 aprile 2015 n. 8655, 24 novembre 2017, nn. 28064 e 28065.

Dopo aver ribadito che detta interpretazione tiene conto dell'evoluzione normativa che ha interessato l'imposta di registro da tassa d'atto a imposta correlata alla capacità contributiva e, quindi, legata al principio di capacità contributiva, il Supremo collegio ha precisato che l'atto soggetto alla registrazione - quale oggetto dell'imposta di registro - ai sensi dell'articolo 1, non è il

documento presentato alla registrazione, ma il “negozio” concluso tra le parte, desumibile dagli effetti perseguiti dagli assetti negoziali attuati dalla parte anche a mezzo di atti plurimi.

Sulla base di tali premesse si è ritenuto che, con riferimento alla fattispecie concreta, la Commissione tributaria regionale avesse giustamente ritenuto la complessa operazione posta in essere dalle parti diretta alla compravendita dell’immobile e, quindi, tassabile come tale. Ciò in quanto nella specie i contribuenti (persone fisiche) avevano dapprima stipulato un contratto di finanziamento con costituzione di garanzia ipotecaria su immobili di loro proprietà di pari valore dell’immobile; a pochi giorni di distanza erano poi intervenuti all’assemblea straordinaria di aumento di capitale della società di capitali, della quale fino a quel momento non erano soci, e avevano conferito alla stessa i suddetti immobili gravati da ipoteca, con accollo del mutuo ipotecario da parte della società conferitaria.

Per effetto di ciò, il valore del conferimento, tenuto conto dell’ipoteca, era risultato, ai fini della tassazione dell’atto, pari a soli 5mila euro e ai conferenti venivano assegnate quote societarie dal valore molto esiguo e in base alla valutazione unitaria di tutti i cennati elementi, la Ctr aveva ritenuto che i singoli atti, considerati unitariamente, fossero diretti a realizzare un’unica operazione volta all’acquisto, da parte della società, dell’immobile, senza pagamento dell’imposta di registro dovuta per la compravendita immobiliare.

Sulla tassazione unitaria quale compravendita dell’operazione posta in essere mediante conferimento e acquisizione di quote in contropartita, ancorchè con specifico riferimento al conferimento di azienda, si veda anche la sentenza della Cassazione 14 febbraio 2014, n. 3481.

Al di là della valutazione dei fatti di causa e della tempistica/modalità di attuazione e realizzazione dell’assetto negoziale, il messaggio, importante, che traspare dalla sentenza in commento è che i giudici di legittimità non hanno mutato la propria posizione interpretativa dopo l’entrata in vigore il 1° gennaio 2018 della novella modifica legislativa apportata al testo dell’articolo 20 del Dpr n. 131/1986, dall’articolo 1, comma 87, della legge n. 205/2017.

Come noto, con il “nuovo” articolo 20, il legislatore ha stabilito che *“L’imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell’atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall’atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi”*.

Con detto intervento normativo è stato codificato il divieto di “riqualificazione” degli atti negoziali sulla base di elementi interpretativi esterni all’atto stesso ovvero sulla base di disposizioni contenute in negozi giuridici asseritamente “collegati” a quello presentato per la registrazione.

Ebbene, sulla portata di tale modifica si è aperto un acceso “dibattito”, che ha visto la tesi della portata interpretativa della modifica contrapposta a quella innovativa.

Nella relazione illustrativa della norma, si legge a chiare note che *“la modifica è volta a dirimere alcuni dubbi interpretativi sorti in merito alla portata applicativa dell'articolo 20 del DPR 26 aprile 1986 n. 131 ... incertezze interpretative ... rese evidenti anche dall'esame delle pronunce della giurisprudenza di legittimità ...La norma introdotta è volta, dunque, a definire la portata della previsione di cui all'articolo 20 del TUR, al fine di stabilire che detta disposizione deve essere applicata per individuare la tassazione da riservare al singolo atto presentato per la registrazione, prescindendo da elementi interpretativi esterni all'atto stesso (ad esempio, i comportamenti assunti dalle parti), nonché dalle disposizioni contenute in altri negozi giuridici "collegati" con quello da registrare. Non rilevano, inoltre, per la corretta tassazione dell'atto, gli interessi oggettivamente e concretamente perseguiti dalle parti nei casi in cui gli stessi potranno condurre ad una assimilazione di fattispecie contrattuali giuridicamente distinte (non potrà, ad esempio, essere assimilata ad una cessione di azienda la cessione totalitaria di quote). È evidente che ove si configuri un vantaggio fiscale che non può essere rilevato mediante l'attività interpretativa di cui all'articolo 20 del TUR, tale vantaggio potrà essere valutato sulla base della sussistenza dei presupposti costitutivi dell'abuso del diritto di cui all'articolo 10-bis della Legge 27 luglio 2000, numero 212”*.

Ciò nonostante, la Corte suprema, all'indomani dell'entrata in vigore della norma in questione, si è espressa nel senso (opposto) del carattere innovativo della modifica normativa, escludendo l'applicabilità retroattiva della disposizione e, quindi, la possibilità di delegittimare - per atti registrati ante 1 gennaio 2018 - la riqualificazione di detti atti basata su elementi extratestuali e collegamenti tra diversi negozi giuridici. Ciò in ragione del fatto che, ad avviso dei giudici di legittimità, la novella *“ha determinato una rivisitazione strutturale profonda ed antitetica della fattispecie impositiva pregressa”* (Cassazione, 26 gennaio 2018, n. 2007).

La sentenza in rassegna, pur non avendo affrontato direttamente la questione sulla portata della novella, di fatto si è allineata al richiamato indirizzo - che ormai si va consolidando - il quale esclude per atti registrati ante 2018 la possibilità di applicare il nuovo disposto dell'articolo 20, che impone la tassazione *“sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi”*.

a cura di Giurisprudenza delle imposte edita da ASSONIME

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/pluralita-operazioni-societarie-ma-unico-effetto-sostanziale>